

DETERMINAN PARTISIPASI PENGANGGARAN DAN PENGARUHNYA TERHADAP KINERJA MANAJERIAL APARAT PEMERINTAH DAERAH KABUPATEN BANYUMAS

Sulung Wahyuningsih
Bambang Agus Pramuka
Universitas Jenderal Soedirman

ABSTRACT

This study analyzed the effect of work attitudes, need for achievement, locus of control, and decentralization on managerial performance of local government officers, with the budgetary participation as an intervening variable, which was developed from the study of Din (2008). Data was obtained from 115 SKPD officials of Banyumas regency using purposive sampling method through questionnaires. Data analysis was performed with the Structural Equation Model (SEM). The results of this study indicated that there was no significant effect of work attitude on the budgetary participation, but it has positive and significant direct impact on managerial performance of local government officers. The need for achievement had a positive and significant impact on budgetary participation, but it does not directly affect managerial performance of local government officers. Locus of control did not have significant influence to the budgetary participation and managerial performance of local government officers. Decentralization had positive and significant impact on budgetary participation and managerial performance of local government officers. Budgetary participation has positive and significant impact on managerial performance of local government officers. Budgetary participation was only mediating the effect of need for achievement on managerial performance of local government officers.

Keywords: work attitude, need for achievement, locus of control, decentralization, participation budgeting, managerial performance, banyumas local government officials,

PENDAHULUAN

Adanya perubahan sistem pemerintahan berdampak pada perubahan pengelolaan keuangan daerah. Aspek yang paling umum menjadi sorotan bagi pengelola keuangan daerah adalah adanya aspek perubahan mendasar dalam pengelolaan anggaran daerah (APBD) yaitu perubahan dari penganggaran tradisional (*traditional budget*) ke penganggaran berdasarkan kinerja (*performance budget*) (Rahayu dkk., 2007). Dengan adanya perubahan paradigma anggaran daerah diharapkan dapat menghasilkan anggaran daerah yang benar-benar mencerminkan kepentingan dan pengharapan masyarakat daerah setempat terhadap pengelolaan keuangan daerah secara ekonomis, efisien dan efektif (Din, 2008).

Dalam mekanisme penyusunan anggaran, terdapat dua cara, yaitu penganggaran partisipatif (*bottom-up*) yang memberikan kesempatan bagi bawahan untuk berpartisipasi dalam penyusunan anggaran, dan penganggaran non partisipatif (*top-down*) yang tidak melibatkan partisipasi bawahan secara signifikan (Alim, 2002). Perbedaan antara keduanya terletak pada tingkat keterlibatan bawahan dalam penyusunan anggaran. Penyusunan anggaran secara partisipatif diharapkan dapat meningkatkan kinerja manajerial dengan dasar pemikiran bahwa suatu tujuan jika dirancang secara partisipatif, maka bawahan akan memiliki tanggung jawab pribadi untuk mencapai tujuan karena mereka ikut teribat dalam proses penyusunannya (Milani, 1975). Partisipasi akan menimbulkan efek positif secara umum, dengan mengacu pada moral, motivasi, inisiatif, kinerja, prestasi kerja, kepuasan kerja, serta

sikap bawahan terhadap pekerjaan, supervisor, dan organisasi itu sendiri (Munandar, 2001). Hal ini dapat dimengerti karena anggaran merupakan rencana kegiatan yang mencakup berbagai kegiatan operasional yang saling berkaitan dan saling mempengaruhi satu sama lain di dalam suatu organisasi.

Kaitannya dengan pemerintah daerah, partisipasi dapat menjadi faktor untuk melakukan koreksi dari kebijakan daerah yang penting seperti perencanaan dan pengalokasian anggaran (Sumarto, 2004). Selain itu, dalam Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2008 dinyatakan bahwa proses partisipasi dapat menjadi media komunikasi yang bisa mengurangi potensi terjadinya konflik dengan syarat proses partisipasi dikelola secara hati-hati. Sehingga partisipasi penyusunan anggaran dalam pembangunan daerah akan dapat menciptakan proses pembangunan yang lebih terarah sesuai dengan kebutuhan pembangunan daerah itu sendiri.

Penelitian ini menguji variabel determinan partisipasi penganggaran pada level individu yaitu sikap kerja, kebutuhan akan prestasi dan *locus of control*. Sedangkan variabel anteseden pada level organisasi yang dipilih adalah desentralisasi. Peneliti atas determinan partisipasi penganggaran ini dilakukan karena terdapat ketidak konsistenan hasil penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Din (2008) dengan penelitian yang dilakukan oleh Hasanudin (2009). Selain itu juga karena masih sedikit penelitian tentang determinan partisipasi penganggaran di sektor publik. Penelitian ini dilakukan pada pemerintah daerah Kabupaten Banyumas, dengan pertimbangan bahwa laporan keuangan pemerintah daerah tahun anggaran 2011-2012 mendapat opini wajar tanpa pengecualian (WTP). Hal ini menunjukkan bahwa realisasi penggunaan anggaran di Kabupaten Banyumas telah sesuai dengan anggaran yang telah ditetapkan, atau dengan kata lain, anggaran yang disusun telah mencerminkan kebutuhan anggaran yang dibutuhkan oleh pemerintah daerah. Kaitannya dengan partisipasi penganggaran, opini wajar tanpa pengecualian salah satunya mengindikasikan bahwa partisipasi penganggaran yang merupakan skala organisasional, telah dilakukan secara efektif oleh para pejabat SKPD Kabupaten Banyumas, dengan berimplikasi kepada

kinerja manajerial aparat pemerintah daerah yang baik.

TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Sikap Kerja dan Partisipasi Penganggaran

Sikap kerja mempunyai hubungan positif dan signifikan dengan partisipasi penganggaran (Yuen, 2007; Din, 2008). Partisipasi penganggaran akan lebih efektif ketika karyawan memiliki sikap kerja yang positif, sehingga dapat meningkatkan kinerjanya (Yuen, 2007). Seseorang yang merasa puas dengan pekerjaannya akan mengembangkan sikap kerja positif yang tercermin dalam bentuk optimisme yang tinggi, pantang menyerah, percaya diri, dan memiliki rasa tanggung jawab yang tinggi. Sehingga karyawan dengan sikap kerja positif akan lebih menginginkan untuk ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran. menambahkan bahwa. Hal itu dikarenakan partisipasi penganggaran memberikan kesempatan kepada karyawan untuk memperoleh informasi yang lebih relevan dan umpan balik untuk menyusun tujuan-tujuan anggaran (Yuen, dalam Hasanuddin, 2009). Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H1: Sikap kerja berpengaruh positif terhadap partisipasi penganggaran

Sikap Kerja dan Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah

Penelitian yang dilakukan Randall (1990) dan Mathieu dan Zajac (1990, dalam Yuen, 2007) menemukan bahwa pada organisasi yang dinamis menunjukkan bahwa sikap positif merupakan bagian yang penting dalam mengurangi turnover dan dapat meningkatkan kinerja manajerial. Milani (1975) juga menemukan pengaruh yang positif dan signifikan dari partisipasi dalam budget terhadap pekerjaan dan perusahaan. Partisipasi penganggaran akan lebih efektif ketika karyawan memiliki sikap kerja yang positif, sehingga dapat meningkatkan kinerjanya (Yuen, 2007). Berdasarkan uraian diatas, maka dapat ditarik hipotesis penelitian sebagai berikut:

H2: Sikap kerja berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah

Kebutuhan akan Prestasi dan Partisipasi Penganggaran

Yuen (2007) meneliti hubungan antara sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi sebagai variabel anteseden terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dengan kinerja manajerial pada tiga departemen pelayanan publik di Macau. Hasil penelitian menunjukkan variabel anteseden sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi mempunyai hubungan positif dan signifikan dengan partisipasi penganggaran, dan terdapat hubungan yang tidak langsung antara variabel anteseden terhadap kinerja manajerial melalui partisipasi anggaran. Din (2008) juga meneliti hubungan anteseden dan konsekuensi partisipasi anggaran pada aparat pemerintah daerah Kota Palu. Hasilnya menunjukkan bahwa anteseden partisipasi anggaran berupa desentralisasi, sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi berpengaruh signifikan terhadap partisipasi anggaran dan partisipasi anggaran berpengaruh secara positif signifikan terhadap kinerja manajerial.

Locke (1991) menyatakan bahwa keinginan berprestasi akan menaikkan motivasi dan mencapai kinerja yang baik. Lebih lanjut Ravlin dan Meglino (1987) menyatakan bahwa kebutuhan akan prestasi memiliki peran penting dalam memotivasi karyawan selama berpartisipasi dalam penyusunan anggaran, karena dia akan memperoleh informasi yang relevan dalam rangka meningkatkan kinerjanya. Berdasarkan pembahasan di atas, dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H3: Kebutuhan akan prestasi berpengaruh positif terhadap partisipasi penganggaran.

Kebutuhan akan Prestasi dan Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah

Penelitian Alam dan Mia (2006) menunjukkan bahwa terdapat hubungan positif antara kebutuhan akan prestasi dengan kinerja manajerial yang dimediasi oleh partisipasi penganggaran, namun tidak menemukan hubungan langsung antara kebutuhan akan prestasi dengan kinerja manajerial. Hasil penelitian Yuen (2007) juga menunjukkan

bahwa variabel anteseden yang berupa sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi memiliki hubungan positif yang signifikan dengan partisipasi penganggaran. Selain itu juga terdapat hubungan positif yang signifikan antara kebutuhan akan prestasi dengan kinerja manajerial. Sementara penelitian Din (2008) menunjukkan bahwa anteseden partisipasi anggaran berupa desentralisasi, sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi berpengaruh signifikan terhadap partisipasi anggaran dan partisipasi anggaran berpengaruh secara positif signifikan terhadap kinerja manajerial, namun tidak menunjukkan hubungan langsung yang signifikan antara variabel anteseden dengan kinerja manajerial.

Locke (1991) menyatakan bahwa keinginan berprestasi akan menaikkan motivasi dan mencapai kinerja yang baik. Lebih lanjut Ravlin dan Meglino (1987) menyatakan bahwa kebutuhan akan prestasi memiliki peran penting dalam memotivasi karyawan selama berpartisipasi dalam penyusunan anggaran, karena dia akan memperoleh informasi yang relevan dalam rangka meningkatkan kinerjanya. Oleh karenanya diharapkan dengan tingkat kebutuhan akan prestasi yang tinggi aparat pemerintah daerah akan meningkatkan kinerja manajerialnya. Berdasarkan pembahasan tersebut, maka dapat ditarik hipotesis penelitian sebagai berikut:

H4: Kebutuhan akan prestasi berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah

Locus of Control dan Partisipasi Penganggaran

Locus of control adalah perilaku yang dapat menjelaskan apakah seseorang merasakan bahwa hasil kerjanya dikendalikan secara internal atau eksternal (Rotter, 1966). *Locus of control* dibagi menjadi dua dimensi, yaitu *internal locus of control* dan *external locus of control*. Individu yang memiliki *internal locus of control* meyakini bahwa peristiwa-peristiwa atau segala sesuatu yang terjadi pada dirinya berada dibawah kendalinya. Seseorang dengan *internal locus of control* memiliki keyakinan yang lebih kuat bahwa dia mampu mengatasi berbagai masalah yang dihadapinya. Selain itu juga akan menjadi lebih aktif dan dengan kemampuannya sendiri dapat membuat keputusan dan

bertanggung jawab atas keputusannya itu. Sedangkan individu yang memiliki *external locus of control* meyakini bahwa segala sesuatu yang terjadi padanya dikendalikan oleh kekuatan yang ada di luar dirinya. Mereka akan cenderung kurang tekun dalam berusaha untuk mencapai tujuannya dan menyandarkan hidupnya secara berlebihan pada kekuatan yang ada di luar dirinya. Berdasarkan alasan tersebut maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H5: *Locus of control* berpengaruh positif terhadap partisipasi anggaran

Locus of Control dan Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah

Brownell (1982) menemukan bahwa terdapat variabel personal yaitu *internal-external locus of control* yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dan kinerja. Penelitian Brownell ini selanjutnya diuji ulang oleh Frucot dan Shearon (1991) dengan kesimpulan bahwa pengaruh *locus of control* secara signifikan lebih besar terhadap kinerja manajer level atas dibandingkan dengan pengaruhnya terhadap kinerja manajer pada level yang lebih rendah, namun *locus of control* tidak mempengaruhi partisipasi penganggaran. Penelitian lain oleh Hasanuddin (2009) menunjukkan bahwa *locus of control* mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap partisipasi penganggaran dan kinerja manajerial. Berdasarkan alasan tersebut dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H6: *Locus of control* berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial

Desentralisasi dan Partisipasi Penganggaran

Desentralisasi pada dasarnya adalah seberapa jauh manajer yang lebih tinggi mengizinkan manajer dibawahnya untuk mengambil keputusan secara independen (Rotter, 1966). Sedangkan Galbraith (1973) mengemukakan struktur desentralisasi diperlukan pada kondisi administratif, tugas dan tanggung jawab yang semakin kompleks, yang selanjutnya memerlukan pendistribusian otoritas pada manajemen yang lebih rendah. Subramaniam, *et.al.* (2002) menambahkan bahwa semakin tinggi tingkat desentralisasi, semakin besar pertimbangan manajer dalam pembuatan keputusan dan akhirnya akan meningkatkan tanggung jawab secara keseluruhan.

Hales dan Tamangani (1996, dalam Subramaniam *et.al.*, 2002) juga menyatakan bahwa dengan meningkatkan otonomi dan rasa tanggung jawab para manajer dalam struktur terdesentralisasi akan lebih menyukai partisipasi dalam penyusunan anggaran karena partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan dapat mengontrol dalam menentukan target yang ingin dicapai dan akhirnya mereka dapat bertanggung jawab untuk mencapainya. Berdasarkan alasan tersebut, maka dirumuskan hipotesis ketujuh sebagai berikut:

H7: Desentralisasi berpengaruh positif terhadap partisipasi penganggaran

Desentralisasi dan Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah

Penelitian Gul *et.al.* (1985) menemukan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran akan berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial dalam organisasi yang pelimpahan wewenangnya bersifat desentralisasi, dan akan berpengaruh negatif dalam organisasi yang pelimpahan wewenangnya bersifat sentralisasi. Namun Riyanto (1999) menemukan sebaliknya bahwa desentralisasi tidak dapat mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Williamson (1970), Davis dan Newstorm (1975), Davis dan Newstorm Chenhall (1988), Mukhi, *et.al.*, (1988) menduga desentralisasi berpengaruh terhadap kinerja organisasi (dalam Miah dan Mia, 1996). Sistem manajemen yang terdesentralisasi akan mendukung peningkatan kinerja, hal ini dikarenakan desentralisasi yang berupa pelimpahan wewenang dalam pengambilan keputusan dapat menjaring partisipasi dari seluruh unit kerja yang ada. Partisipasi tersebut sangat dibutuhkan dalam rangka menghasilkan sasaran yang tepat, jelas, terukur, dan spesifik sesuai dengan tujuan organisasi. Oleh karenanya penetapan sasaran yang tepat diharapkan akan dapat meningkatkan kinerja. Berdasarkan alasan tersebut maka dirumuskan hipotesis sbb:

H8: Desentralisasi berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial

Partisipasi Penganggaran dan Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah

Pada umumnya partisipasi penganggaran merupakan pendekatan manajerial yang dinilai dapat

meningkatkan kinerja setiap anggota organisasi (Brownell, 1982). Partisipasi penganggaran diharapkan meningkatkan kinerja manajerial, yaitu ketika tujuan telah dirancang dan disetujui secara partisipatif, maka karyawan akan menginternalisasi tujuan tersebut dan memiliki tanggung jawab secara personal untuk mencapainya karena mereka ikut terlibat dalam proses penganggaran (Milani, 1975). Berdasarkan alasan tersebut maka dirumuskan hipotesis sbb:

H9: Partisipasi dalam penyusunan anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial

Fungsi Mediasi dari Partisipasi Penganggaran

Penelitian ini menguji empat variabel antededen partisipasi anggaran, yaitu sikap kerja, kebutuhan akan prestasi, *locus of control* dan desentralisasi. Riyanto (1999) menyatakan bahwa sikap akan mempengaruhi aparat pemerintah daerah dalam menginterpretasi kebijakan, aturan, dan gaya manajerial dalam pelaksanaan anggaran. Brownell dan McInnes (1986), menemukan bahwa para manajer membutuhkan motivasi untuk bekerja lebih baik dalam kegiatan penganggaran, dan para manajer yang mempunyai kebutuhan akan prestasi yang baik dan motivasi diri tertentu akan lebih aktif berpartisipasi dibandingkan mereka yang kurang memiliki kebutuhan akan prestasi. Brownell (1982), mengatakan bahwa dua variabel level individu (sikap dan kebutuhan akan prestasi) menunjukkan permainan peran yang secara signifikan mempengaruhi partisipasi karyawan dalam kegiatan penganggaran, karena hal tersebut merupakan sebuah sumber informasi yang sangat penting. Berdasarkan uraian tersebut, maka penelitian ini juga menguji kembali pengaruh pengaruh sikap kerja, kebutuhan akan prestasi, *locus of control* dan desentralisasi terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah dimediasi oleh partisipasi penganggaran, sehingga hipotesis kesepuluh dalam penelitian ini adalah:

H10a: Sikap kerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial jika dimediasi oleh partisipasi penganggaran

H10b: Kebutuhan akan prestasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja mana-

jerial jika dimediasi oleh partisipasi penganggaran

H10c: *Locus of control* berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial jika dimediasi oleh partisipasi penganggaran

H10d: Desentralisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial jika dimediasi oleh partisipasi penganggaran

METODA PENELITIAN

Populasi, Sampel dan Metode Pengambilan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh aparat pengawai negeri sipil di Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang bekerja pada pemerintah Kabupaten Banyumas. Pengambilan sampel yang dilakukan menggunakan teknik *purposive sampling* yaitu hanya elemen yang memenuhi kriteria saja yang diambil untuk menjadi sampel penelitian.

Definisi Operasional

Sikap Kerja. Sikap kerja merupakan perasaan dan kecenderungan seseorang merespon secara positif atau negatif atas pekerjaannya yang konsekuensinya akan berdampak pada pekerjaan dan organisasi (Robbins, 2006). Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel ini menggunakan 12 item pertanyaan yang telah digunakan oleh Munawar (2006) dengan tujuh poin skala pengukuran yang dimulai dari 1 (sangat tidak puas) sampai dengan 7 (sangat puas).

Kebutuhan Akan Prestasi. Kebutuhan akan prestasi merupakan dorongan untuk mengungguli, berprestasi berdasarkan seperangkat standar dan berusaha keras supaya sukses, individu yang memiliki keperibadian pekerja keras untuk mencapai tujuan didalam lingkungan sosialnya (McClelland, dalam Robbins, 2006; Cassidy dan Lynn, 1989, dalam Yuen, 2007). Pengukuran variabel ini menggunakan 6 item pertanyaan yang dikembangkan oleh Steers dan Braunstein (1976); Subramaniam, et.al. (2002); Alam dan Mia (2006); Yuen (2007). Para responden diminta untuk menjawab tingkat responnya pada 7 poin skala Likert yang berkisar antara 1 (menunjukkan kebutuhan akan prestasi yang

rendah) sampai dengan 7 (menunjukkan kebutuhan akan prestasi yang tinggi).

Locus of Control. Locus of control didefinisikan sebagai suatu karakter yang mencerminkan tingkatan dimana seseorang umumnya merasakan peristiwa yang terjadi dibawah kesadaran pengendaliannya (*internal locus of control*) atau dibawah kendali hal lain yang bersifat lebih kuat. Individu internal lebih memilih dan bekerja lebih baik di bawah kondisi “*self control*”, sementara individu eksternal bekerja lebih baik dibawah kontrol eksternal (Rotter, 1966, dalam Mumpuni, 2005). Instrumen yang digunakan untuk variable ini menggunakan 16 item pertanyaan yang dikembangkan oleh Spector (1998) dengan menggunakan skala Likert antara dari skor 1 sampai dengan 7.

Desentralisasi. Desentralisasi yang dimaksud dalam penelitian ini adalah seberapa jauh manajer yang lebih tinggi memberikan wewenang kepada manajer dibawahnya untuk mengambil keputusan secara independen (Miah dan Mia, 1996). Wewenang tersebut berkaitan dengan penganggaran dan pengambilan keputusan dalam masalah keuangan, operasional, peningkatan mutu pegawai, pengalihan/alokasi rekening maupun alokasi sumber daya manusia. Instrumen untuk mengukur variabel ini menggunakan 5 item pertanyaan yang dikembangkan oleh Gordon dan Narayanan (1984) menggunakan skala Likert tujuh poin dari 1 yang berarti pendelegasian wewenang sangat kecil, sampai dengan 7 yang berarti pendelegasian wewenang sangat besar.

Partisipasi Penganggaran. Partisipasi penganggaran adalah tingkat keterlibatan dan pengaruh para individu dalam proses penyusunan anggaran (Brownel, 1982b). Variabel ini diukur dengan mengadopsi instrumen yang dikembangkan oleh Milani (1975) yang terdiri dari 6 item pertanyaan. Instrumen penelitian ini telah banyak digunakan pada penelitian-penelitian sebelumnya dengan tingkat validitas dan reliabilitas yang memuaskan (Brownell dan McLnnes 1986, Mia 1988, Riyadi 1997). Para responden diminta untuk menjawab tingkat responnya pada 7 poin skala Likert yang berkisar antara 1 (partisipasi yang rendah) sampai dengan 7 (partisipasi yang tinggi).

Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah. Kinerja manajerial dalam penelitian ini didefinisikan sebagai kinerja aparat pemerintah daerah dalam melaksanakan kegiatan-kegiatan manajerial, antara lain perencanaan, investigasi, pengkoordinasian, evaluasi, pengawasan, pengaturan staf, negosiasi, perwakilan dan kinerja secara keseluruhan. Pengukuran variabel kinerja manajerial ini menggunakan instrumen terdiri dari 9 item pertanyaan yang dikembangkan oleh Mahoney *et.al.* (1965), dengan menggunakan skala Likert dari 1 (kinerja sangat rendah) sampai dengan 7 (kinerja sangat tinggi). Keunggulan instrumen kinerja manajerial yang dikembangkan oleh Mahoney *et.al.* (1965) menurut Govindarajan (1986) adalah memiliki validitas dan reliabilitas yang memuaskan dan mengungkapkan dimensi-dimensi kinerja manajer secara realistis dan menghilangkan masalah-masalah yang melekat pada pengukuran multidimensional.

Pengumpulan Data

Pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan kuesioner, yaitu suatu daftar yang berisi pertanyaan-pertanyaan tentang masalah pada suatu bidang yang ingin diteliti. Adapun pendistribusian kuesioner kepada responden dilakukan dengan diantar langsung kepada responden yang dipilih, dan setelah kuesioner diisi diambil langsung ke masing-masing SKPD.

Analisis Data dan Pengujian Hipotesis

Dalam pengujian hipotesis pada penelitian ini menggunakan pemodelan persamaan *Structural Equation Modeling* (SEM). Terdapat dua persamaan yang dibangun, yaitu persamaan-persamaan struktur (*Structural Equations*) yang dirumuskan untuk menyatakan hubungan kausalitas antar berbagai konstruk, dan persamaan spesifikasi model pengukuran (*measurement model*). Hasil dari kedua langkah tersebut pada penelitian ini adalah:

$$PP = \beta_1SK + \beta_2KAP + \beta_3LOC + \beta_4DES + Z_1 \dots \dots \dots (1)$$

$$KM = \beta_1SK + \beta_2KAP + \beta_3LOC + \beta_4DES + \beta_5PP + Z_2 \dots \dots \dots (2)$$

Keterangan:

- SK : Sikap Kerja (*Work Attitude*)
 KAP : Kebutuhan Akan Prestasi (*Need for Achievement*)
 LOC : *Locus of Control*
 DES : Desentralisasi (*Dezentralization*)
 PP : Partisipasi Penganggaran (*Budgetary Participation*)
 KM : Kinerja manajerial aparat Pemerintah daerah (*Managerial Performance*)
 $\beta_1 - \beta_5$: *Regression Weight*
 $Z_1 - Z_2$: *Disturbance Term*

HASIL DAN PEMBAHASAN**Uji Kualitas Data**

Pengujian validitas dilakukan dengan uji korelasional antara skor masing-masing butir dengan skor total (*Pearson Correlation*) menunjukkan korelasi yang positif dan tingkat signifikan pada level 0,05. Dari hasil tersebut dapat diartikan bahwa seluruh pertanyaan yang mengukur konstruk variabel sikap kerja, kebutuhan akan prestasi, desentralisasi, partisipasi penganggaran, dan kinerja manajerial aparat pemerintah daerah dapat dikatakan valid. Pada instrumen variabel *locus of control* ditemukan 4 item pertanyaan yang tidak valid, yaitu item nomor 20, 21, 23, dan 34. Item-item yang tidak valid tersebut tidak diikutkan dalam analisis data lebih lanjut. Hasil dan validitas disajikan pada Tabel 1 berikut:

Tabel 1 Hasil Uji Validitas

No	Variabel	Banyak item	Kisaran Korelasi	Signifikansi	Keterangan
1	Sikap Kerja (SK)	12	0,381 – 0,775	< 0,05	Valid
2	Kebutuhan Akan Prestasi (KAP)	7	0,340 – 0,775	< 0,05	Valid
3	<i>Locus of Control</i> (LOC)	12	0,192 – 0,670	< 0,05	Valid
4	Desentralisasi (DES)	5	0,738 – 0,868	< 0,05	Valid
5	Partisipasi Penganggaran (PP)	6	0,802 – 0,911	< 0,05	Valid
6	Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah (KM)	9	0,756 - 0,862	< 0,05	Valid

Pada uji reliabilitas, konsistensi internal koefisien *Cronbach's Alpha* menunjukkan tidak ada koefisien yang kurang dari nilai batas minimal 0,60

(Nunnally, 1967 dalam Ghazali, 2006). Hasil uji reliabilitas disajikan pada Tabel 2 berikut:

Tabel 2 Hasil Uji Reliabilitas

No	Variabel	Nilai Cronbach Alpha	Keterangan
1	Sikap Kerja (SK)	0,825	Reliabel
2	Kebutuhan Akan Prestasi (KAP)	0,744	Reliabel
3	<i>Locus of Control</i> (LOC)	0,658	Reliabel
4	Desentralisasi (DES)	0,871	Reliabel
5	Partisipasi Penganggaran (PP)	0,945	Reliabel
6	Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah (KM)	0,934	Reliabel

Deskripsi Variabel

Tabel 3 Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

No	Variabel	Teoritis		Sesungguhnya	
		Kisaran	Mean	Kisaran	Mean
1	Sikap Kerja (SK)	12-84	48	44-78	64,74
2	Kebutuhan Akan Prestasi (KAP)	7-49	28	24-47	40,06
3	<i>Locus of Control</i> (LOC)	12-84	48	37-80	55,77
4	Desentralisasi (DES)	5-35	20	5-35	20,01
5	Partisipasi Penganggaran (PP)	6-42	24	6-42	29,07
6	Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah (KM)	9-63	36	26-63	45,10

Pengujian Hipotesis

Ringkasan dari pengujian hipotesis dapat dilihat pada Tabel 4.

Tabel 4 Ringkasan Hasil Pengujian Hipotesis

Hipotesis	Pengaruh	Nilai p	Keputusan
H1	SK → PP	0.886	Ditolak
H2	SK → KM	0.017	Diterima
H3	KAP → PP	0.049	Diterima
H4	KAP → KM	0.536	Ditolak
H5	LOC → PP	0.564	Ditolak
H6	LOC → KM	0.929	Ditolak
H7	DES → PP	***	Diterima
H8	DES → KM	***	Diterima
H9	PP → KM	***	Diterima
H10	SK, KAP, LOC, DES → PP → KM	-	Ditolak

Pembahasan Hasil

Tabel 5 Pengaruh Langsung, Pengaruh Tidak Langsung dan Pengaruh Total

Pengaruh	Variabel	Nilai
Pengaruh Langsung	SK → PP	0,015
	KAP → PP	0,227
	LOC → PP	0,052
	DES → PP	0,495
	SK → KM	0,225
	KAP → KM	0,062
	LOC → KM	0,007
	DES → KM	0,356
	PP → KM	0,340
Pengaruh Tidak langsung (Melalui Sikap)	SK → PP → KM	$(0,015 \times 0,340) = 0,005$
	KAP → PP → KM	$(0,227 \times 0,340) = 0,077$
	LOC → PP → KM	$(0,052 \times 0,340) = 0,018$
	DES → PP → KM	$(0,495 \times 0,340) = 0,168$
Pengaruh Total	SK → KM	$(0,225 + 0,005) = 0,231$
	KAP → KM	$(0,062 + 0,077) = 0,139$
	LOC → KM	$(0,007 + 0,018) = 0,025$
	DES → KM	$(0,356 + 0,168) = 0,524$

Pengaruh Langsung Sikap Kerja Terhadap Partisipasi Penganggaran

Pengujian hipotesis pertama menunjukkan hasil bahwa sikap kerja berpengaruh positif tetapi tidak signifikan terhadap partisipasi penganggaran. Hal ini mengindikasikan bahwa sikap kerja cenderung tidak mempengaruhi interpretasi aparat pemerintah daerah atas kebijakan dan aturan dalam proses penyusunan anggaran. Hasil penemuan ini berbeda dengan penelitian-penelitian sebelumnya seperti penelitian yang dilakukan oleh Yuen (2007), Din (2008) dan Hasanudin (2009) yang menyatakan bahwa sikap kerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap partisipasi penganggaran.

Pengaruh Langsung Sikap Kerja Terhadap Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah

Pengujian hipotesis kedua menunjukkan hasil bahwa Sikap kerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial. Hal tersebut seperti yang dijelaskan oleh Riyanto (1999), bahwa sikap akan mempengaruhi aparat pemerintah daerah dalam menginterpretasi kebijakan, aturan, serta gaya manajerial. Selain itu Randall (1990) dan Mathieu dan Zajac (1990) dalam Yuen (2007) menyatakan bahwa pada penelitian terhadap organisasi yang dinamis menemukan sikap positif merupakan bagian yang penting dalam mengurangi turnover dan dapat meningkatkan kinerja manajerial. Hasil penelitian ini memperkuat hasil penelitian yang dilakukan Hasanudin (2009) yang menyimpulkan bahwa sikap kerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah.

Pengaruh Langsung Kebutuhan Akan Prestasi Terhadap Partisipasi Penganggaran

Pengujian hipotesis ketiga menemukan hasil bahwa kebutuhan akan prestasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap partisipasi penganggaran. Hasil penelitian ini sejalan dengan Brownell dan McInnes (1986) yang menemukan bahwa para manajer membutuhkan motivasi untuk bekerja secara lebih baik dalam kegiatan penganggaran, selain itu, para manajer yang mempunyai kebutuhan akan prestasi yang baik dan motivasi diri tertentu akan

lebih aktif berpartisipasi dibandingkan mereka yang kurang memiliki kebutuhan akan prestasi.

Pengaruh Langsung Kebutuhan Akan Prestasi Terhadap Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah

Pengujian hipotesis keempat menunjukkan hasil bahwa kebutuhan akan prestasi tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial. Meskipun tingkat kebutuhan akan prestasi pada aparat pemerintah daerah Kabupaten Banyumas tinggi, namun hal tersebut belum tentu dapat meningkatkan kinerja manajerial secara signifikan. Hal ini dapat dijelaskan karena pada konteks pemerintah daerah berbeda dengan organisasi sektor swasta. Keberhasilan aparat pemerintah daerah dalam pencapaian prestasi tidaklah diberi penghargaan seperti pada organisasi sektor swasta, sehingga kebutuhan akan prestasi aparat pemerintah daerah tidak akan motivasi untuk mencapai kinerja yang lebih baik. Oleh karenanya dapat dipahami jika kebutuhan akan prestasi tidak akan memotivasi aparat pemerintah daerah untuk meningkatkan kinerjanya. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Alam dan Mia (2006), Din (2008), dan Hasanudin (2009) yang menemukan bahwa tidak terdapat hubungan langsung yang signifikan antara kebutuhan akan prestasi dengan kinerja manajerial.

Pengaruh Langsung Locus of Control Terhadap Partisipasi Penganggaran

Pengujian hipotesis kelima menemukan bahwa *locus of control* tidak berpengaruh signifikan terhadap partisipasi penganggaran aparat pemerintah daerah. Hasil penelitian ini mendukung penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Frucot dan Shearon (1991) yang mengemukakan bahwa sebagian besar dari 83 manajer di Meksiko yang disurvei termasuk, memiliki *locus of control* internal. Hasil penelitian tersebut menemukan bahwa *locus of control* internal tidak berpengaruh signifikan terhadap partisipasi anggaran yang tinggi. Selain itu dalam penelitian Leach-López, *et.al.* (2008) yang menggunakan sampel sejumlah manajer di Amerika Serikat, juga menemukan bahwa tidak terdapat hubungan yang signifikan antara *locus of control* dengan partisipasi penganggaran.

Pengaruh Langsung Locus of Control Terhadap Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah

Pengujian hipotesis keenam menunjukkan hasil bahwa *locus of control* tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah. Penelitian ini sejalan hasil penelitian yang dilakukan oleh Leach-López, *et al.* (2008) yang dalam penelitiannya menggunakan sampel sejumlah manajer di Amerika Serikat, menunjukkan bahwa *locus of control* tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajer.

Pengaruh Langsung Desentralisasi Terhadap Partisipasi Penganggaran

Pengujian hipotesis ketujuh menunjukkan hasil bahwa desentralisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Din (2008), Oktaviani (2003), dan Yuen (2007), yang menemukan bahwa desentralisasi berpengaruh positif terhadap partisipasi penganggaran.

Pengaruh Langsung Desentralisasi Terhadap Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah

Pengujian hipotesis kedelapan menunjukkan hasil bahwa desentralisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah. Pelimpahan wewenang, aparat pemerintah daerah dituntut untuk lebih bertanggung jawab terhadap tugas-tugasnya secara keseluruhan, sehingga kinerjanya juga akan semakin meningkat. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian Syafruddin (2005) dan Bangun (2009) yang menemukan bahwa struktur desentralisasi mempunyai

pengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial.

Pengaruh Langsung Partisipasi Penganggaran Terhadap Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah

Pengujian hipotesis kesembilan menunjukkan hasil bahwa partisipasi penganggaran mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah. Partisipasi dalam penyusunan anggaran juga memungkinkan para manajer tingkat menengah dan bawah pada pemerintah daerah terdorong untuk memberikan informasi yang dimilikinya sehingga anggaran yang disusun menjadi lebih akurat. Hasil penelitian ini mendukung penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Brownell (1982), Brownell dan McInnes (1986), Frucot Shearon (1991), Wagner (1994), Nouri dan Parker (1998), Munawar (2006), Sardjito dan Muthaher (2007), Din (2008) dan Hasanudin (2009) yang menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran mempunyai pengaruh yang positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial.

Pengaruh Tidak Langsung Sikap Kerja, Kebutuhan akan Prestasi, Locus of control dan Desentralisasi terhadap Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah daerah jika dimediasi oleh Partisipasi Penganggaran

Berikut ini disajikan hasil analisis pengaruh tidak langsung variabel independen (sikap kerja, kebutuhan akan prestasi, *locus of control*, dan desentralisasi) terhadap variabel dependen (kinerja manajerial) yang dimediasi oleh variabel intervening (partisipasi penganggaran).

Tabel 6 Pengaruh Tidak Langsung SK Terhadap KM Jika Dimediasi Oleh PP

Jalur	Pengaruh Langsung SK→PP	Pengaruh Langsung PP→KM	Pengaruh Tdk Langsung SK→PP→KM
	A	B	(a x b)
SK→PP→KM	0.015	0.340	0.0051

Berdasarkan Tabel 6, besarnya pengaruh tidak langsung sikap kerja terhadap kinerja manajerial aparat

pemerintah daerah melalui partisipasi penganggaran sebesar 0,0051, sedangkan pengaruh langsung sikap

kerja terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah sebesar 0,225. Pada hasil analisis sebelumnya diketahui bahwa sikap kerja tidak berpengaruh terhadap partisipasi penganggaran, namun berpengaruh langsung terhadap kinerja manajerial. Hal ini menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran tidak memediasi pengaruh sikap kerja terhadap kinerja manajerial. Hubungan sikap kerja dengan ki-

nerja manajerial dapat dimediasi oleh faktor lain, misalnya motivasi, lingkungan, serta teknologi (Kenis, 1979).

Berikut ini tabel pengaruh tidak langsung kebutuhan akan prestasi terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah jika dimediasi oleh partisipasi penganggaran.

Tabel 7 Pengaruh Tidak Langsung KAP Terhadap KM Jika Dimediasi Oleh PP

Jalur	Pengaruh Langsung KAP → PP	Pengaruh Langsung PP → KM	Pengaruh Tdk Langsung KAP → PP → KM
	A	B	(a x b)
KAP → PP → KM	0.227	0.340	0.077

Berdasarkan Tabel 7., besarnya pengaruh tidak langsung kebutuhan akan prestasi terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah melalui partisipasi penganggaran sebesar 0,077, sedangkan pengaruh langsung kebutuhan akan prestasi terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah sebesar 0,062. Hal ini menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran memediasi pengaruh kebutuhan akan prestasi terhadap kinerja manajerial. Hal ini sesuai dengan teori penetapan tujuan (Locke dan Bryan (1968), bahwa individu memiliki kebutuhan yang dapat diingat atau dipikirkan sebagai *outcomes* tertentu atau tujuan (*goals*) yang diharapkan dapat dicapai. Setiap individu menginginkan pencapaian atas tujuan-

tujuan mereka sehingga mereka akan termotivasi untuk berusaha memperolehnya. Semakin tinggi komitmen yang ada pada seorang individu dalam mencapai tujuannya, akan mendorong individu tersebut untuk melakukan usaha yang semakin keras. Hal ini berarti bahwa aparat pemerintah daerah yang memiliki kebutuhan akan prestasi yang tinggi berusaha mencari informasi yang relevan melalui partisipasi penganggaran dan berharap mendapatkan umpan balik atau penilain atas apa yang telah ditargetkan (evaluasi kinerja).

Berikut ini tabel pengaruh tidak langsung *locus of control* terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah jika dimediasi oleh partisipasi penganggaran.

Tabel 8 Pengaruh Tidak Langsung LOC Terhadap KM Jika Dimediasi Oleh PP

Jalur	Pengaruh Langsung LOC → PP	Pengaruh Langsung PP → KM	Pengaruh Tdk Langsung LOC → PP → KM
	A	B	(a x b)
LOC → PP → KM	0.052	0.340	0.017

Berdasarkan Tabel 8., besarnya pengaruh tidak langsung *locus of control* terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah melalui partisipasi penganggaran sebesar 0,017, sedangkan pengaruh langsung *locus of control* terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah sebesar 0,007. Pada hasil analisis sebelumnya diketahui bahwa *locus of*

control tidak berpengaruh terhadap partisipasi penganggaran maupun kinerja manajerial. Hal ini menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran tidak memediasi pengaruh *locus of control* terhadap kinerja manajerial.

Pengaruh tidak langsung desentralisasi terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah jika dimediasi oleh partisipasi penganggaran

Berikut ini tabel pengaruh tidak langsung desentralisasi terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah jika dimediasi oleh partisipasi penganggaran.

Tabel 9 Pengaruh Tidak Langsung DES Terhadap KM Jika Dimediasi Oleh PP

Jalur	Pengaruh Langsung DES→PP	Pengaruh Langsung PP→KM	Pengaruh Tdk Langsung DES→PP→KM
	A	B	(a x b)
DES→PP→KM	0.495	0.340	0.168

Berdasarkan Tabel 9, besarnya pengaruh tidak langsung desentralisasi terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah melalui partisipasi penganggaran sebesar 0,168, sedangkan pengaruh langsung desentralisasi terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah sebesar 0,356. Hal ini menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran tidak memediasi pengaruh desentralisasi terhadap kinerja manajerial. Hal ini berbeda dengan pendapat Subramaniam, et al (2002) menyatakan bahwa semakin tinggi tingkat desentralisasi, semakin besar pertimbangan manajer dalam pembuatan keputusan dan akhirnya meningkatkan tanggung jawab secara keseluruhan sehingga dapat meningkatkan kinerjanya.

Jadi dapat disimpulkan bahwa variabel kebutuhan akan prestasi merupakan variabel determinan yang berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial pemerintah daerah melalui partisipasi penyusunan anggaran. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian yang dilakukan Yuen (2007) dan Alam dan Mia (2006). Variabel partisipasi penganggaran tidak memediasi pengaruh sikap kerja, *locus of control*, dan desentralisasi terhadap kinerja manajerial aparat pemerintahan daerah.

KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil analisis data dan pengujian hipotesis yang dilakukan, maka dapat disimpulkan bahwa:

- 1). Sikap kerja tidak berpengaruh signifikan terhadap partisipasi penganggaran, namun berpengaruh positif dan signifikan secara langsung terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah.

- 2). Kebutuhan akan prestasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap partisipasi penganggaran, namun tidak berpengaruh secara langsung terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah.
- 3). *Locus of control* tidak berpengaruh signifikan terhadap partisipasi penganggaran maupun kinerja manajerial aparat pemerintah daerah.
- 4). Desentralisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap partisipasi penganggaran maupun kinerja manajerial aparat pemerintah daerah.
- 5). Partisipasi penganggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah.
- 6). Partisipasi penganggaran memediasi pengaruh kebutuhan akan prestasi terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah. Partisipasi penganggaran tidak memediasi pengaruh sikap kerja, *locus of control*, dan desentralisasi terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah.

Beberapa keterbatasan yang mungkin mempengaruhi hasil dari penelitian ini yaitu:

- 1). Pengumpulan data penelitian dilaksanakan pada momen yang kurang tepat karena pada saat itu proses pembuatan e-ktip sedang berlangsung, sehingga para pejabat SKPD yang menjadi responden penelitian tidak sepenuhnya fokus dalam mengisi kuesioner penelitian. Hal tersebut memungkinkan jawaban belum mencerminkan kondisi yang sesungguhnya.
- 2). Jumlah kuesioner yang disebar dan tingkat pengembalian kuesioner (*response rate*) yang sangat rendah jika dibandingkan dengan

jumlah para pejabat SKPD di Kabupaten Banyumas menyebabkan sulit untuk menggeneralisasikan hasil penelitian pada SKPD Pemerintah Daerah Kabupaten Banyumas.

- 3). Penelitian ini hanya menerapkan metode survey dengan instrument berupa kuesioner, tidak melakukan wawancara secara langsung, sehingga kesimpulan yang dihasilkan hanya didasarkan pada data yang terkumpul dari kuesioner tersebut.
- 4). *Self scale rating* yang digunakan pada pengukuran kinerja manajerial memungkinkan adanya kecenderungan para responden mengukur kinerjanya lebih tinggi daripada yang sesungguhnya.

DAFTAR PUSTAKA

- Alam, B. and Mia, L. 2006. Need for Achievement, Style of Budgeting and Managerial Performance in a Non Government Organization (NGO): Evidence from an Oriental Culture. *International Journal of Business Research*. Vol. VI. No. 3. pp. 35-43
- Alim, M.N. 2002. *Pengaruh Ketidak Pastian Stratejik dan Revisi Anggaran terhadap Efektivitas Partisipasi Penyusunan: Pendekatan Kontinjensi*. Prosiding. Simposium Nasional Akuntansi V. Semarang.
- Argyris, C. 1952. The Impact of Budgets on People. *Ithaca: School of Business and Pubic Administration*. Cornel University.
- Bangun, Andarias. 2009. Pengaruh Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran, dan Struktur Desentralisasi Terhadap Kinerja Manajerial SKPD dengan Pengawasan Internal sebagai Variabel Pemoderasi (Studi Kasus pada Kabupaten Deli Serdang). Tesis. Universitas Sumatra Utara. Medan.
- Brownell, P. and McInnes. 1986. Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance. *The Accounting Review*, Vol. LXI, 4: 511-526.
- Brownell, P. and Hirst, M. 1986. Reliance Accounting Information, Budgetary participation and Task Uncertainty. *Journal of Accounting Research*, Vol. 24: 241-249.
- Brownell, P. 1982b. A Field Examination of Budgetary Participation And Locus Of Control. *The Accounting Review*, Vol. LVII, 4, Oktober: 766-777
- Cherrington, D.J. and Cherrington, J.O. 1973. Appropriate Reinforcement Contingencies in the budgeting process. *Journal of Accounting Research*, 225-253
- Cooper, D.R., dan Emory, C. W. 1995. *Business Research Method*, 5th Edition, Richard. D. Irwin , Inc.
- Din, Muhammad. 2008. Anteseden dan Konsekuensi Partisipasi Penganggaran, (Studi Empiris pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Pemerintah Daerah Kota Palu). Tesis. Universitas Diponegoro. Semarang.
- Frucot, V. dan Shearon, WT. 1991. Budgetary Participation, Locus of Control, and Mexican Managerial Performance and Job Satisfaction. *The Accounting Review*. January. pp. 80-99.
- Galbraith, J.R. 1973. *Designing Complex Organization*. Reading MA: Addison Wesley
- Ghozali, L. 2006. Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS. Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Govindarajan V, 1986. "Impact of Participation in The Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance". *Universalistic and Contingency Perspective*. *Decision Sciences* 17. pp. 496-516.
- Gul, F.A., Tsui J.S., Fong, S.C.C., and Kwok, H.Y.L. 1995. "Decentralization as a Moderating Factor in Budgetary Participation-Performance Relationship: Some Hongkong Evidence". *Accounting and Business Research*. Vol. 25 No. 98 pp. 107-113.

- Hasanuddin. 2009. Anteseden Partisipasi Penganggaran dan Konsekuensinya Terhadap Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Daerah Kabupaten Bulungan). Tesis. Universitas Diponegoro. Semarang.
- Indriantoro, N. 1993. *The Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction with Locus of Control and Cultural Dimensions as Moderating Variables*. Accountancy Development in Indonesia. Publication No. 18. Tim Koordinasi Pengembangan Akuntansi.
- Kenis I. 1979. Effect Of Budgetary Goal Characteristics On Managerial Attitudes And Performance. *The Accounting Review*, Vol. LIV, No. 4: 707-720
- Locke, E.A., and Bryan, J. 1968. Goal setting as a determinant of the effects of knowledge of score in performance, *American Journal of Psychology*, 81, pp. 398-406.
- Locke, E.A., 1991. The Motivation Sequence, The Motivation Hub, and The Motivation Core. *Organizational Behaviour and Human Decision Processes*. Vol. 50. pp, 288-299.
- Licata, P. Michael, Atrawser H. Robert, and Welker B. Robert. 1986. A Note on Participation in Budgeting and Locus of Control. *Accounting Review*. Vol. LXI. No. I. pp. 112-117.
- Mahoney, T.A., T.H. Jerdee and S.J. Carroll, (1963), Development of managerial Performance: A Research Approach, Cincinnati: South Western Publ.Co.
- Mardiasmo. 2002a. Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah. Edisi Pertama. Penerbit Andi. Yogyakarta.
- Mardiasmo, 2005. Akuntansi Sektor Publik. Penerbit Andi, Yogyakarta.
- Miah, N.Z and Mia L. 1996. Decentralization, Accounting Control System and performance of Government organization: A New Zealand Empirical study, *Financial Accountability and management*, 12(3) August: 173-190.
- Milani, K.W. 1975. The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study. *The Accounting Review*, 274-284
- Munandar. 2001. Budgeting. BPFE: Yogyakarta.
- Munawar. 2006. Pengaruh karakteristik Tujuan Anggaran terhadap Perilaku, Sikap dan Kinerja Aparat Pemerintah Daerah di Kabupaten Kupang. Tesis Program Pasca Sarjana Magister Sains Akuntansi Universitas Brawijaya, Malang (Tidak Dipublikasikan).
- Nordiawan, D. 2006. Akuntansi Sektor Publik. Salemba Empat, Jakarta.
- Nouri, H. and Parker, R.J. 1998. The Relationship between Budget Participation and Job Performance: The Roles of Budget Adequacy and Organizational Commitment. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, No. 5/6, pp. 467-483.
- Pangastuti, M. D. 2008. Pengaruh Partisipasi Penganggaran Dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Pemerintah Daerah dengan Komitmen Organisasi Sebagai Moderator (Studi pada Kabupaten Timor Tengah Utara). Tesis. Universitas Diponegoro. Semarang
- Rahayu, Sri., U. Ludigdo, dan D. Afandy. 2007. Studi fenomenologis terhadap proses penyusunan anggaran daerah Bukti empiris dari satu satuan kerja perangkat daerah di Propinsi Jambi. Simposium Nasional Akuntansi X.
- Ravlin, E.C. and Meglino, B.M. 1987. Effect of Values on Perception and Decision Making: a Study, *Journal of Applied Psychology*. Vol. 72. No. 4. pp. 666.
- Republik Indonesia. 1999. Undang-undang Nomor /22/1999 tentang Pemerintah Daerah.
- Republik Indonesia. 1999. Undang-undang Nomor /25/1999 tentang Perimbangan Daerah.
- Republik Indonesia. 2004. Undang-undang Nomor/32/2004 tentang Perimbangan Daerah.

- Republik Indonesia. 2004. Undang-undang Nomor/33/2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah.
- Republik Indonesia. 2005. Peraturan Pemerintah Nomor/24/2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah.
- Republik Indonesia. 2008. Peraturan Pemerintah Nomor/8/2008 tentang Tahapan, Tatacara Penyusunan dan Evaluasi Pelaksanaan Rencana Pembangunan Daerah
- Riyanto, Bambang. 1999. "A Test of The Effect of Attitude, Strategy and Decentralization on Budget Participation: A System of Fit Approach". *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*.
- Robbins. 2006. *Perilaku Organisasi*. Edisi ke Sepuluh. Jakarta: INDEKS.
- Rotter. 1966. Generalized Expectancies for Internal Versus Extenal Control of Reinforcement. *Psychological Monographs*. Vol. 80/1: 1-28
- Runyon, K.E. 1973. Some Interactions Between Personality Variables and Management Styles. *Journal of Applied Psychology*. Vol. 57 no. 3 pp. 288-294
- Sekaran, Uma, (1992), *Research Methods for Business: a Skill-building approach*, 2sd ed., John Wiley & Sons, Inc, Canada.
- _____. (2006). *Metodologi Penelitian untuk Bisnis Buku 2*. Edisi 4. Jakarta: Salemba Empat
- Stedry, A.C., and E. Kay. 1966. *The Effects of Goal Difficulty on Performance: A Field Experiment*. *Behavioral Science*. pp: 459-470.
- Subramaniam, N., McManus, L. and Mia, L. 2002. Enhancing hotel managers organizational commitment: an investigation of the impact of structure, need for achievement and participative budgeting. *International Journal Of Hospitality Management*, Vol. 21, pp. 303-20.
- Sumarto, Sj. Hetifah. 2004. *Inovasi, Partisipasi dan Good Governance: 20 Prakarsa Inovatif dan Parisipasi di Indonesia*. Jakarta: Yayasan Obor Indonesia.
- Supomo, B. 1998. *Pengaruh Struktur dan Kultur Organisasional Terhadap Keefektifan Anggaran Partisipatif dalam Peningkatan Kinerja Manajerial Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur Indonesia*. Universitas Gajah Mada. Yogyakarta. Tesis.
- Wagner, III. 1994. Participation's Effects on Performance and Satisfaction: a Reconsideration of Research Evidence. *Academy of Management Review*. Vol. 19/2: 312-320
- Yuen, Desmond. 2007. Antecedents of Budgetary Participation: Enhancing Employees Job Performance, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 No. 5: 533-548.